

0- 794002

На правах рукописи



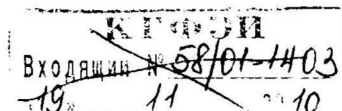
АНДРОНОВА Екатерина Сергеевна

**МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В
НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ВЫСШИХ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

Специальность 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2010



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО
Казанский государственный аграрный университет"

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Клычова Гузалия Салиховна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент
Алибеков Шахизин Ильмутдинович
кандидат экономических наук, доцент
Маркарьян Сергей Эдуардович

Ведущая организация - ГОУ ВПО "Пермский государственный
университет"

Защита состоится 4 декабря 2010 года в 11⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17, Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд. 316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 3 ноября 2010 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715219

Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

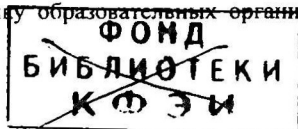
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современном мире образование становится одним из важнейших факторов, обеспечивающих экономический рост, социальную стабильность, развитие институтов гражданского общества. Уровень образованности населения, развитость образовательной и научной инфраструктуры - непереносимое условие становления и развития общества и экономики, ведущими ресурсами которых выступают новое знание, инновационная деятельность, новые технологии производства. Накопление человеческого капитала создает потенциал устойчивого экономического развития страны и повышения благосостояния ее граждан.

Государственно-политические и социально-экономические преобразования конца XX века оказали существенное влияние на российское образование, позволив реализовать академическую высших учебных заведений, обеспечить многообразие образовательных учреждений и вариативность образовательных программ, развитие многонациональной российской школы и негосударственного сектора образования.

Значительный рост негосударственного сектора образования в сфере высшего профессионального обучения обусловлен многими причинами. В первую очередь, это недостаточность бюджетного финансирования государственных вузов. Во-вторых, стабильное превышение спроса над предложением в области высшего профессионального образования. В-третьих, изменения потребностей в кадрах различных отраслей экономики. Все это обусловило широкое распространение негосударственных высших учебных заведений, призванных решать поставленные перед ними задачи.

Негосударственный сектор высшего профессионального образования должен быть более гибким, быстро реагировать на изменения в социально-экономической среде, уметь переориентироваться на различные виды и модели образования, привлекать новейшие научные достижения в процесс обучения. Для достижения намеченных целей необходимым становится стратегическое планирование, прогнозирование путей развития, а также разработка методического инструментария бухгалтерского учета, отвечающего современным тенденциям и учитывающего отраслевую специфику образовательных организаций.



Существующая в настоящее время организация учета в частных высших учебных заведениях не в полной мере отвечает современным требованиям управления экономикой образовательных учреждений высшего профессионального образования. В первую очередь это связано с отсутствием нормативных документов, регламентирующих некоммерческую деятельность частных вузов, механизмы которой максимально приближены к коммерческим организациям. Вследствие недостаточности правовых актов методический инструментарий учета негосударственных высших учебных заведений теоретически и практически не проработан. Поэтому возникают проблемы с постановкой и ведением бухгалтерского учета в негосударственных высших образовательных учреждениях.

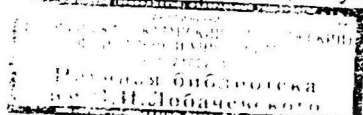
На сегодняшний день в негосударственных высших учебных заведениях остаются нерешенными проблемы учета: источников финансирования, затрат по различным видам деятельности, отражения операций по учету основных средств в собственности организации и в оперативном управлении, а также проблемы совершенствования бухгалтерской отчетности представленных организаций.

Осуществление основной образовательной деятельности за счет собственных средств сопряжено со множественными рисками в современных условиях хозяйствования. При этом, риск снижается, если руководство будет владеть полной и достоверной информацией, формирующейся в бухгалтерском учете как о состоянии источников финансирования, имущественного положения, так и о целесообразности производимых затратах в организации. Необходимая информационная обеспеченность управления является залогом эффективного функционирования негосударственного высшего учебного заведения на конкурентном рынке образовательных услуг. В этой связи тема исследования является актуальной и своевременной.

Степень разработанности проблемы. Исследованием проблем формирования и использования учетной информации в системе управления деятельностью организации занимались многие известные отечественные экономисты: Ю.А.Бабаев, А.С.Бакаев, П.С.Безруких, М.А.Вахрушина, Е.А.Еленевская, Д.А.Ендовицкий, В.Б.Ивашкевич, В.Э.Керимова, Г.С.Клычова, С.В.Козменкова, Н.П.Кондраков, В.В.Ковалев, М.И.Кутер, А.Д.Ларионов, Н.Т.Лабынцев, М.В.Мельник, Е.А.Мизиковский, О.А.Миронова, Н.А.Наумова, В.Ф.Палий, Я.В.Соколов, Н.В.Фадеекина и другие.

Отдельные учетно-аналитические аспекты деятельности некоммерческих организаций рассматриваются в трудах М.В.Батуриной, Н.Ф.Бровкиной, П.Ю.Гамольского, Л.В.Гусаровой, Л.В.Егоровой, Н.Л.Макальской, В.Д.Новодворского, Г.А.Перфильева, В.В.Семехина, Л.Н.Сухоруких, И.Н.Товарева, А.К.Толмасовой, И.А.Фельдмана, Г.Р.Хамидуллиной.

Вместе с тем, несмотря на достаточно широкий круг авторов, занимающихся данными проблемами, многие аспекты методологии и организации бухгал-



терского учета в негосударственных высших образовательных учреждениях разработаны недостаточно и требуют дальнейших исследований и определения перспектив их развития.

Цель и задачи исследования. Основной целью диссертационного исследования является разработка и обоснование теоретических положений, методических и практических рекомендаций по инструментарию бухгалтерского учета негосударственных высших образовательных учреждений. Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

- исследовать теоретические аспекты функционирования высших негосударственных учебных заведений, систематизировать признаки платной образовательной деятельности для выявления особенностей организации бухгалтерского учета;
- систематизировать источники финансирования негосударственных высших учебных заведений для уточнения методического инструментария учета и направлений его дальнейшего развития;
- построить учетную классификацию затрат, отражающую специфику образовательной деятельности и особенности организационной структуры частных вузов;
- разработать постатейную группировку затрат для выявления эффективности производимых расходов в негосударственном учебном заведении высшего профессионального образования;
- разработать методику учета затрат в негосударственных высших образовательных учреждениях на основе направлений и характера деятельности;
- выделить методические особенности бухгалтерского учета основных средств, находящихся в собственности и в оперативном управлении, а также использующихся по различным направлениям деятельности образовательной организации;
- проанализировать действующие формы бухгалтерской отчетности в контексте их применения негосударственными высшими учебными заведениями с целью выявления направлений их совершенствования.

Область исследований. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта номенклатуры специальностей научных работников (экономические науки) ВАК 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика".

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы, связанные с ведением бухгалтерского учета высших негосударственных образовательных учреждений.

В качестве объектов исследования выступают высшие негосударственные образовательные учреждения: АНО ВПО ЦС РФ "Российский университет кооперации" Казанский кооперативный институт (филиал), ЧОУ ВПО "Институт экономики, управления и права" (г. Казань) и его филиалы в г. Альметьевск, г. Нижнекамск, г. Набережные Челны.

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные положения экономической науки, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, регламентирующие деятельность некоммерческих организаций, материалы научных конференций, а также научные труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам бухгалтерского учета в высших негосударственных образовательных учреждениях, данные Интернет-сайтов, бухгалтерская (финансовая) отчетность негосударственных вузов: АНО ВПО ЦС РФ "Российский университет кооперации" Казанский кооперативный институт (филиал), ЧОУ ВПО "Институт экономики, управления и права" (г. Казань) и его филиалы в г. Альметьевск, г. Нижнекамск, г. Набережные Челны.

Научная новизна исследования состоит в теоретическом обосновании и практическом решении комплекса вопросов, связанных с разработкой методического инструментария учета в высших негосударственных образовательных учреждениях.

В процессе исследования получены следующие результаты:

- выявлены особенности организации бухгалтерского учета в негосударственных высших учебных заведениях, исходя из специфики платной образовательной деятельности;

- уточнен понятийный аппарат бухгалтерского учета основных источников деятельности негосударственных вузов, в том числе вкладов учредителей и финансирования от платной образовательной деятельности;

- разработана методика учета источников финансирования в высших негосударственных образовательных учреждениях, которая заключается в обособленном учете различных поступлений на соответствующих счетах в зависимости от источников их образования, экономической и правовой сущности;

- выделены классификационные признаки затрат и дана их постатейная группировка на основе систематизированной организационной структуры вуза, отражающей специфику высших образовательных учреждений негосударственного сектора;

- разработана методика учета затрат в частном вузе, исходя из направлений и характера деятельности образовательной организации;

- даны рекомендации по совершенствованию методики бухгалтерского учета основных средств, исходя из источника поступления, направлений использования, а также мест их эксплуатации;

- уточнены отдельные статьи форм бухгалтерской отчетности, с учетом специфики деятельности негосударственных высших учебных заведений с целью повышения информативности отчетности для управления и внешних пользователей.

Теоретическая значимость полученных результатов состоит в том, что выполненное исследование раскрывает комплексный подход к решению

проблемных вопросов методического инструментария учета негосударственных образовательных учреждений высшего профессионального образования. Диссертация обобщает и развивает современные достижения науки в сфере бухгалтерского учета некоммерческих организаций по видам деятельности.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается: в возможности практического применения результатов исследования для совершенствования учетного процесса в негосударственных образовательных учреждениях высшего профессионального образования; в использовании основных положений диссертационного исследования для учебного процесса при чтении курсов лекций студентам высших учебных заведений по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", а также практикующим бухгалтерам.

Внедрение и апробация результатов. Основные положения диссертационного исследования публиковались в тематических сборниках и научных изданиях, докладывались на всероссийских, межрегиональных, региональных научно-практических конференциях: "Реформирование бухгалтерского учета в современных условиях" г. Чебоксары, Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова, 2006 г., "Новые ценности современной России" г. Казань, Институт экономики, управления и права, 2006 г., "Современные экономические и социальные вопросы агропромышленного комплекса", г. Казань, Казанский государственный аграрный университет, 2008 г., "Предпринимательство в России: взаимодействие бизнеса и государства", г. Казань, Институт экономики, управления и права, 2008 г., "Современная Россия: проблемы и решения", г. Казань, Институт экономики, управления и права, 2009 г., "Научный потенциал молодежи - будущее России", г. Муром, 2010 г., "Гражданское общество, правовое государство и инновационная экономика как факторы модернизации", г. Казань, Институт экономики, управления и права, 2010 г., "Проблемы современной экономики", г. Красноярск, Сибирский федеральный университет, 2010 г. Результаты работы изложены в 13 статьях, общим объемом 2,8 печ. листа, в том числе 2 статьи в журналах, рекомендованных ВАК, общим объемом 1,0 печ. листа, а также 11 статей в сборниках научно-практических конференций, общим объемом 1,8 печ. листа.

Отдельные положения диссертационного исследования апробированы и внедрены в практическую деятельность высших учебных заведений: АНО ВПО ЦС РФ "Российский университет кооперации" Казанский кооперативный институт (филиал), ЧОУ ВПО "Институт экономики, управления и права" (г. Казань) и его филиалах в г. Альметьевск, Набережные Челны, Нижнекамск. Результаты исследования используются в учебном процессе ФГОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет", ЧОУ ВПО "Институт экономики, управления и права" (г. Казань).

Объем и структура диссертации. Диссертация содержит введение, три главы основного текста, иллюстрирована рисунками, таблицами, приложениями и имеет следующую структуру:

Введение

1. Теоретические основы бухгалтерского учета в негосударственных высших образовательных учреждениях

1.1. Негосударственные высшие учебные заведения как объект бухгалтерского учета

1.2. Специфика образовательной деятельности негосударственных вузов и ее влияние на методический инструментарий бухгалтерского учета

1.3. Учетно-аналитическая классификация затрат в негосударственных высших учебных заведениях

2. Бухгалтерский учет источников финансирования негосударственных высших образовательных учреждений

2.1. Проблемы систематизации источников финансирования и их отражения на счетах бухгалтерского учета в негосударственных вузах

2.2. Методика учета результатов деятельности негосударственных высших образовательных учреждений

2.3. Отражение источников финансирования в бухгалтерской отчетности негосударственных вузов

3. Бухгалтерский учет имущества и контроль за его использованием в негосударственных высших образовательных учреждениях

3.1. Методика учета затрат в негосударственных высших учебных заведениях

3.2. Особенности учета основных средств в негосударственных высших образовательных учреждениях

3.3. Контроль за эффективностью использованием основных средств в негосударственных вузах

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В работе решены три основных проблемы, выделенных в соответствии с логикой исследования.

1. Развитие теоретических основ бухгалтерского учета в негосударственных высших образовательных учреждениях.

В диссертации в целях учетного обеспечения управления образовательными учреждениями рассмотрены виды высших образовательных учреждений Российской Федерации, выделены особенности организации частных вузов,

влияющие на постановку и ведение учета в них, дана характеристика платной образовательной деятельности негосударственных высших учебных заведений, определены источники ее финансирования как источники, имеющие целевую направленность; выделено и дано определение основным источникам финансирования - средства учредителей и финансирование платной образовательной деятельности. Систематизирована структура негосударственных высших учебных заведений для формирования учетной классификации затрат в данных учреждениях.

В зависимости от того, как образуются и финансируются высшие образовательные учреждения, исходя из норм гражданского законодательства, Закон об образовании разделил их на государственные (федеральные и находящиеся в ведении субъектов РФ), муниципальные и негосударственные образовательные учреждения (рис. 1).



Рис. 1. Виды высших образовательных учреждений

Государственное или муниципальное высшее образовательное учреждение может быть бюджетным или автономным учреждением. Негосударственное образовательное учреждение полностью или частично финансируется собственником их имущества. Порядок финансового обеспечения деятельности государственных и муниципальных учреждений определяется законом. Частное учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При недостаточности указанных денежных средств субсидиарную ответственность по обязательствам такого учреждения несет собственник его имущества. Представленные особенности финансового обеспечения негосударственных вузов становятся важными для разработки методического инструментария бухгалтерского учета.

Финансовое обеспечение частных высших учебных заведений напрямую влияет на постановку и ведение бухгалтерского учета в высших учебных заведениях. Так, бюджетные высшие образовательные учреждения финансируются из средств бюджета различных уровней, руководствуясь при организации учета бюджетным планом счетов. При организации учета автономные учреждения должны теперь применять план счетов коммерческих организаций, отражая на счетах, в том числе средства, полученные от государства. Негосударственные вузы изначально финансируются собственником, а также существуют за счет

собственных заработанных средств, применяя в практике учета план счетов коммерческих организаций.

В соответствии с законодательством негосударственные высшие учебные заведения осуществляют основную деятельность, которая не является предпринимательской, так как ее основная цель состоит не в извлечении прибыли, а в осуществлении социально-значимой функции - образовании. При этом, все полученные доходы от платной образовательной деятельности должны идти на возмещение затрат на обучение. Исходя из этого, в диссертационной работе дан обзор и оценка действующего законодательства по раскрытию основных характеристик платной образовательной деятельности частных вузов для целей бухгалтерского учета. Необходимо отметить, что действующее законодательство определяет платную образовательную деятельность только как некоммерческую деятельность, несмотря на возмездность оказания образовательных услуг для потребителя. В то же время в гражданском законодательстве данная характеристика рассматривается как один из признаков предпринимательской деятельности. Но, ввиду того, что не все признаки предпринимательской деятельности в полной мере можно соотнести с образовательной деятельностью негосударственного высшего учебного заведения, то можно сказать, что наличие некоторых признаков не дает право назвать платную образовательную деятельность предпринимательской.

На основании проведенного исследования можно сделать вывод, что основная деятельность частных вузов занимает промежуточное положение между коммерческой и некоммерческой деятельностью, что определяет выбор организации и ведения учета в данных учреждениях.

Платная образовательная деятельность негосударственных высших учебных заведений осуществляется за счет различных источников: средства учредителей, финансовый результат от платной образовательной деятельности, финансовый результат от предпринимательской деятельности, прочие доходы, целевые средства. В диссертационном исследовании подробно рассматривается каждый источник финансирования, его сущность и назначение, специфические признаки для обоснованного отражения в бухгалтерском учете. В ходе рассмотрения учетного аспекта источников финансирования, было выявлено, что в настоящее время отсутствуют методические рекомендации по учету основных источников финансирования, таких как, средства учредителей и финансовый результат от платной образовательной деятельности частных высших учебных заведений.

Средства учредителей в отношении негосударственных вузов рассматриваются в гражданском, налоговом законодательстве, а также в нормативно-правовых актах об образовании. Но при этом законодатель не раскрывает данное понятие для целей бухгалтерского учета и не дает рекомендаций по их отражению в финансово-хозяйственной деятельности. Необходимо отметить, что действующее гражданское законодательство не содержит определения понятия

"средства учредителей", но четко раскрывает их основное назначение. Налоговое законодательство также не дает определение понятию "средства учредителей", при этом классифицируя представленный источник как целевые средства негосударственных вузов. В нормативных документах об образовании раскрывается функциональное назначение средств учредителей.

Исходя из проведенного исследования, были выделены учетные аспекты представленного источника финансирования и дано собственное определение термину "средства учредителей" применительно к частным вузам. Средствами учредителей, по нашему мнению, являются вклады учредителей, которые формируются создателями образовательных учреждений, фиксируются в уставе организации и направляются на уставные цели (приобретение имущественной базы), а также изымаются собственниками в случаях, предусмотренных законодательством.

В ходе анализа законодательной базы по некоммерческим организациям, было установлено, что в современной практике учета высших учебных заведений не проработан механизм отражения доходов и расходов от различных видов деятельности, а также отсутствует методика учета финансового результата от основной деятельности образовательного учреждения.

Исходя из правовых документов, некоммерческие организации выполняют функции социальной направленности и не получают от своей деятельности финансовый результат. При этом частные образовательные организации могут получать от основной деятельности доходы, reinvestируя полученные средства в организацию. Ввиду определенной направленности получаемых средств, предлагается характеризовать полученный результат как "финансирование платной образовательной деятельности". Финансированием платной образовательной деятельности являются средства, заработанные частным вузом в процессе основной образовательной деятельности, которые должны быть направлены на совершенствование и развитие обучения в данном учреждении.

Негосударственные высшие учебные заведения, осуществляя свою деятельность, расходуют свои ресурсы. При этом, в современной практике учета отсутствует единообразие в классификации затрат образовательных учреждений. Для выделения основных классификационных признаков затрат предлагается систематизировать структуру негосударственного вуза (рис.2.).

За основу в учетно-аналитической классификации берется направление деятельности негосударственного высшего образовательного учреждения. Определяющим направлением деятельности негосударственного вуза, также как и других вузов является образовательная деятельность, которая осуществляется в разрезе высшего и среднего профессионального образования, факультетов, специальностей, форм обучения, курсов. Расходы, связанные с обучением студентов, будут являться основными затратами: заработная плата профессорско-преподавательского состава, отчисления во внебюджетные фонды, материальные и другие прямые затраты.

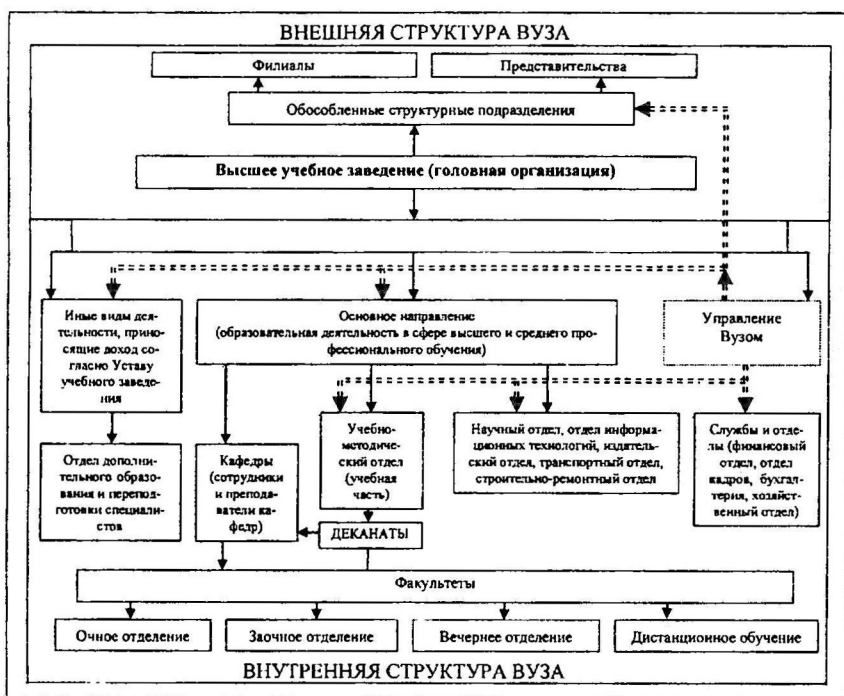


Рис. 2. Структура негосударственного высшего учебного заведения, исходя из направлений деятельности

К косвенным расходам негосударственных вузов целесообразно отнести расходы подразделений, которые непосредственно участвуют в организации и обслуживании образовательного процесса, а также расходы по управлению высшим учебным заведением в целом. При этом необходимо отдельно отражать расходы подразделений, связанных с образовательным процессом. В негосударственных высших учебных заведениях к ним можно отнести: научный отдел, отдел информационных технологий, издательство, транспортный, строительно-ремонтный отделы.

Выделение учетно-аналитической классификации затрат в частном вузе важно для правильной организации учета. При этом также не менее значительным будет являться постатейная группировка затрат ввиду специфики деятельности негосударственного высшего профессионального образовательного учреждения.

Проанализировав производимые расходы, приходим к выводу, что группировка по статьям затрат включает в себя следующие статьи: заработная плата профессорско-преподавательского состава негосударственного вуза; отчисления во внебюджетные фонды; материальные расходы, расходы отдельных подразделений, связанных с образовательным процессом, расходы по организации учебного процесса; расходы по обслуживанию учебного процесса; расходы по управлению высшим учебным заведением. В диссертационной работе приведены подробные расшифровки предлагаемых статей затрат.

Так, например, к расходам подразделений, связанных с процессом обучения относятся следующие: расходы на проведение конференций, семинаров, расходы по созданию сайтов, программных продуктов. Расходы по организации учебного процесса включают: расходы на заработную плату деканов факультетов, заведующих кафедрами, менеджеров деканатов и кафедр; отчисления во внебюджетные фонды; расходы по содержанию и эксплуатации оргтехники деканатов, кафедр отдельного факультета; расходы по содержанию зданий, инвентаря факультета; стоимость материалов, израсходованных на хозяйственные нужды факультетов и многие другие. В расходы по обслуживанию учебного процесса целесообразно включать: расходы на содержание компьютерных классов, лабораторий института, специального оборудования в них, заработная плата лаборантам, отчисления во внебюджетные фонды и другие.

К расходам по управлению высшим учебным заведением относятся затраты, которые можно подразделить на: расходы на управление общей и специальной направленности. К первой группе затрат относятся расходы, связанные в целом с управлением вузом: оплата труда проректоров вуза, сотрудников бухгалтерии, расходы на содержание и эксплуатацию технических средств, расходы на содержание средств связи и другие. Ко второй группе относятся расходы по управлению образовательным процессом негосударственного вуза - расходы на содержание учебно-методического отдела.

Базой распределения косвенных расходов могут служить различные показатели, как традиционные: доходы от различных направлений деятельности, заработная плата работников учебного заведения, так и специальные: условные печатные листы в издательской деятельности.

2. Методический инструментарий и его использование в бухгалтерском учете источников финансирования негосударственных высших образовательных учреждений.

Действующее законодательство и нормативная документация не дает четких ответов на многочисленные вопросы, связанные с организацией бухгалтерского учета различных источников финансирования. В работе дан обзор и оценка существующей практики учета поступления средств в негосударственные высшие образовательные учреждения.

В целом, обобщая накопленный опыт по учету источников финансирования негосударственных высших учебных заведений, установлено, что все источники

имеют одно общее предназначение - достижение цели, ради которой создается образовательная организация, то есть для процесса обучения. Вследствие этого предлагается определять все поступившие средства как целевое финансирование. При этом, ввиду существующих ограничений по распределению полученных средств от платной образовательной деятельности, ее финансирование следует обособить.

При этом вклады учредителей отражаются на счетах бухгалтерского учета отдельно вследствие возможного возврата средств собственнику. Средства, заработанные в процессе предпринимательской деятельности, направляются на совершенствование процесса обучения, а также на продолжение функционирования самой предпринимательской деятельности. Данные средства можно назвать внутренним резервом или финансированием частного вуза. Средства, поступившие в виде грантов, благотворительных взносов, пожертвований, должны быть потрачены на строго определенные цели, для которых они предназначались. Данные средства можно назвать внешним финансированием высшего негосударственного образовательного учреждения. В свете вышесказанного предлагается отражать рассмотренные источники на счете 86 "Целевое финансирование", на соответствующих субсчетах (табл. 1).

Таблица 1. Структура счета 86 "Целевое финансирование" для негосударственных высших образовательных учреждений

Счет	Субсчет	Аналитика счета
86 "Целевое финансирование"	1. "Вклады учредителей"	Учредители вуза
	2. "Внутреннее финансирование"	Виды предпринимательской деятельности
	3. "Внешнее финансирование"	Виды целевых средств

Особого внимания заслуживает вопрос учета финансирования образовательной деятельности негосударственного высшего учебного заведения. На основе проведенного исследования можно сделать вывод о необходимости обособления доходов и расходов от платной образовательной деятельности. Доходы и расходы от платной образовательной деятельности предлагается учитывать на отдельном счете 92 "Доходы и расходы от платной образовательной деятельности". Обособляя представленные доходы и расходы, делается акцент на некоммерческом характере доходов и расходов, а также соблюдается требование законодательства по раздельному учету доходов и расходов по предпринимательской и непредпринимательской деятельности некоммерческих организаций. При этом необходимо отметить, что важной будет являться информация о полученных доходах и расходах по каждой специальности в отдельности. Представленная информация поможет руководству оперативно реагировать на изменения спроса по определенным направлениям обучения, принимать своевременные правильные управленческие решения, и как следствие, поможет негосударственному высшему учебному заведению оставаться конкурентоспособным. Для достижения поставленной цели предлагается открытие субсчетов для представленного счета (табл. 2).

Таблица 2. Структура счета 92 "Доходы и расходы от платной образовательной деятельности" для негосударственных высших образовательных учреждений

По результатам деятельности	По направлению деятельности	По направлениям специальностей	По формам обучения	По специальностям	По курсам обучения
1. Доходы	1 - высшее профессиональное образование	1 - экономический факультет	1 - очное отделение	1 - Финансы и кредит	1 - 1 курс обучения
2. Расходы	2 - среднее профессиональное образование	2 - юридический факультет	2 - заочное отделение	2 - Налоги и налогообложение	2 - 2 курс обучения
		3 - психологический факультет	3 - заочно-ускоренное обучение	3 - Бухгалтерский учет и аудит	3 - 3 курс обучения
		4 - факультет менеджмента и маркетинга	4 - дистанционное обучение	4 - Банковское дело	4 - 4 курс обучения

После возмещения доходами существующих затрат на обучение в образовательной организации определяется конечный финансовый результат. В ходе анализа существующих подходов к учету представленного источника было выявлено, что данные средства учитываются как финансовый результат в любой коммерческой организации, что противоречит сути и содержанию организаций некоммерческого сектора. На основе представленных аргументов, а также выделенного понятия "Финансирование платной образовательной деятельности" предлагается обособить результат от платной образовательной деятельности.

В бухгалтерском учете необходимо выделить отдельный счет для представленного источника финансирования - 85 "Финансирование платной образовательной деятельности". В связи с тем, что существуют ограничения на расходование полученных средств от платной образовательной деятельности, то возникает необходимость в аналитической информации о дальнейшем движении средств на субсчетах представленного счета (табл. 3).

Таблица 3. Структура счета 85 "Финансирование платной образовательной деятельности" для негосударственных высших образовательных учреждений

Счет	Субсчет
85 "Финансирование платной образовательной деятельности"	1. "Средства финансирования во внеоборотных активах"
	2. "Средства финансирования в обороте"

В результате исследования основных источников финансирования частного высшего учебного заведения автором сделан вывод о том, что каждый источник поступления в зависимости от его содержания, условий и специфики получения должен быть отражен с использованием специальных счетов бухгалтерского учета, что позволит получить полную и достоверную информацию о финансо-

вом состоянии негосударственного высшего образовательного учреждения. Для данных целей разработана система учета источников финансирования, учитывающая особенности их формирования и использования в частных образовательных учреждениях (рис. 3.).



Рис. 3. Система учета поступления и направлений расходования источников финансирования в негосударственных высших учебных заведениях

Предложенная система учета позволит решить все поставленные задачи, связанные со специфическими особенностями деятельности негосударственного образовательного учреждения и позволит правильно организовать учет всех источников поступления и направлений расходования средств в образовательном учреждении.

В связи со спецификой учета источников финансирования в частных учебных заведениях считается обоснованным, внесение изменений в основные формы бухгалтерской отчетности данных учреждений.

3. Методические основы бухгалтерского учета имущества и контроля за его использованием в негосударственных высших образовательных учреждениях.

Действующее законодательство и нормативная документация не дает ответов на вопросы, связанные с организацией бухгалтерского учета затрат в образовательных учреждениях. В работе представлен обзор и оценка существующей системы учета затрат в негосударственных высших учебных заведениях. На се-

годняшний день негосударственные вузы осуществляют различные виды деятельности. При этом приоритетной остается образовательная деятельность. Широкий спектр предоставляемых услуг вызывает сложность отнесения расходов к определенному виду деятельности в образовательной организации.

Изучение практики учета затрат в негосударственных образовательных учреждениях показало, что учет затрат ведется на синтетических счетах 20 и 26. При этом объектом учета затрат являются все совокупные затраты по образовательной деятельности в целом, без выделения курсов и форм обучения, а также статей и подстатей затрат, что приводит к обезличенному учету затрат и снижает аналитичность учета.

В результате проведенного исследования был разработан методический инструментарий учета затрат, основанный на выделенной автором учетно-аналитической классификации затрат, а также постатейной их группировке в негосударственных высших учебных заведениях. В основу классификации были положены направления деятельности частных вузов. Все затраты в образовательной деятельности являются основными затратами. Но, ввиду, осуществления негосударственными высшими учебными заведениями не одного вида деятельности считается обоснованным выделение затрат на образовательные услуги на отдельном счете, для разграничения расходов по основной и прочим видам деятельности. Для этих целей предлагается открыть счет 22 "Затраты на образовательные услуги" с развернутой системой субсчетов для определения себестоимости образовательных услуг по различным специальностям (табл. 4).

Таблица 4. Система субсчетов к счету 22 "Затраты на образовательные услуги" для высших негосударственных образовательных учреждений

По направлению деятельности	По направлениям специальностей	По формам обучения	По специальностям	По курсам обучения
1 - высшее профессиональное образование	1 - экономический факультет	1 - очное отделение	1 - Финансы и кредит	1 - 1 курс обучения
2 - среднее профессиональное образование	2 - юридический факультет	2 - заочное отделение	2 - Налоги и налогообложение	2 - 2 курс обучения
	3 - психологический факультет	3 - заочно-ускоренное обучение	3 - Бухгалтерский учет и аудит	3 - 3 курс обучения

Затраты подразделений, связанных с образовательным процессом, обеспечивают ведение образовательной деятельности, при этом они могут быть связаны также и с предпринимательской деятельностью. Так, например, без научного познания невозможен процесс обучения ни в одном высшем учебном заведении. При осуществлении научной деятельности в образовательной организации возникает множество расходов, связанных с организацией и проведением научных семинаров, лекций, конференций, которые в учете не находят свое адекватное отражение. Ввиду особого назначения представленных расходов предлагается

учитывать их на счете 23 "Вспомогательное производство".

Основным направлением деятельности негосударственного вуза является образовательная деятельность, в организации и обслуживании которой задействовано большинство подразделений. В данных подразделениях совершается большое количество разных по назначению расходов. Для учета расходов, связанных с организацией и обслуживанием процесса обучения, предлагается использовать счет 25 "Общепроизводственные расходы", на котором целесообразно отражать следующие расходы: расходы на заработную плату администрации факультета; отчисления во внебюджетные фонды; расходы по содержанию и эксплуатации вычислительной техники в администрации факультета, расходы по содержанию зданий, инвентаря факультета; материальные затраты на хозяйственные нужды факультетов, а также расходы на содержание и эксплуатацию техники в компьютерных классах, лабораториях и многие другие.

Для учета расходов, связанные непосредственно с управлением учебным заведением, а также координацией образовательного процесса предлагается использовать счет 26 "Общехозяйственные расходы". На данном счете целесообразно отражать расходы на оплату труда ректората, работников учебно-методического отдела, бухгалтерии и других подразделений в администрации; расходы на отчисления во внебюджетные фонды; расходы на содержание и эксплуатацию технических средств в бухгалтерии, отдела кадров, учебной части; расходы на содержание средств связи и другие.

Представленная методика учета затрат позволит, по мнению автора, правильно организовать и вести учет затрат в частных образовательных учреждениях высшего профессионального образования.

В диссертационном исследовании даны рекомендации по развитию методического инструментария учета основных средств в негосударственных высших учебных заведениях. В соответствии с положениями гражданского законодательства имущество частного учреждения закрепляется за ним на праве оперативного управления, а также на правах собственности. Собственник вправе изъять имущество, которое излишне находится в организации или не используется по назначению. При ликвидации образовательное учреждение отвечает по своим долгам тем имуществом, которое находится в него в собственности, а уже потом, при недостаточности средств, имуществом, которое находится в оперативном управлении, то есть имуществом собственника. В соответствии с гражданским законодательством имущество, приобретенное за счет доходов от предпринимательской деятельности, поступает в самостоятельное распоряжение учреждения и учитывается на отдельном балансе. При этом понятие "отдельный баланс" не закрывается в документе. Таким образом, исходя из требований законодательства необходима особая методика учета основных средств в негосударственных высших образовательных учреждениях.

Действующая практика учета основных средств в некоммерческих органи-

зациях сопряжена с рядом спорных вопросов, связанных с наличием основных средств, определением инвентарного объекта, а также начислением амортизации на основные средства. В исследовании рассмотрены и проанализированы имеющие точки зрения на поставленные вопросы, а также представлено собственное видение решения проблем учета основных средств в негосударственных высших образовательных учреждениях.

В результате проведенного исследования было установлено, что стоимость основных средств ниже лимита, установленного в учетной политике, может быть списана на затраты в момент отпуска объекта основных средств в эксплуатацию. В результате, часть основных средств будет продолжать учитываться на балансе организации, а часть из них списывается с баланса и найдет отражение только в аналитическом учете. По нашему мнению, такой порядок учета затрудняет контроль за эффективным использованием объектов основных средств, а также не обоснованно уменьшает имущественную базу вузов.

Спорным моментом является определение инвентарного объекта основных средств. Отдельное устройство само по себе не может использоваться самостоятельно. Поэтому все устройства, входящие в состав основного средства должны быть указаны в документах одной строкой на общую сумму. При этом необходимо учитывать назначение объекта. В частности, использующаяся в вузе компьютерная техника служит для двух целей: для обучения; для организации самого обучения. Поэтому прежде, чем принять к учету компьютеры, необходимо определить, для каких нужд они будут служить. Целесообразно сначала определить назначение вычислительной техники, как объекта основных средств, и затем установить состав конкретных приспособлений и принадлежностей. Например, инвентарный объект в компьютерном классе должен включать только основные компоненты. Инвентарный же объект в подразделениях института может иметь более сложную структуру. Составляющие инвентарного объекта должны быть определены в акте приема-передачи в момент ввода основного средства в эксплуатацию.

На основе проведенного исследования вопросов учета поступления основных средств в негосударственные образовательные учреждения предлагается отражать все основные средства в учете частных вузов на балансовом счете 01 "Основные средства" с развернутой системой субсчетов (табл. 5).

Таблица 5. Система субсчетов к счету 01 "Основные средства"

Счет	Субсчет 1 порядка (источник поступления и вы- бытие объекта)	Субсчет 2 порядка (направление использо- вания)	Субсчет 3 порядка (место применения)
01	1 - основные средства в опера- тивном управлении	1. Уставная деятель- ность (некоммерческая деятельность)	1. Для учебного процесса
	2 - основные средства в собст- венности у организации	2. Предпринимательская деятельность	2. Для нужд учебных под- разделений
	3 - выбытие основных средств	3. Разные виды деятель- ности	3. Для управления орга- низацией

Следующим спорным положением является вопрос начисления амортизации на объекты основных средств в негосударственных вузах. Действующие законодательства по бухгалтерскому и налоговому учету имеют разные позиции по представленному вопросу. В учете некоммерческих организаций на объекты основных средств амортизация не начисляется, а начисляется износ на забалансовых счетах. В налоговом учете некоммерческих организаций начисляют амортизацию на объекты основных средств стоимостью выше установленного лимита, а также на основные средства, участвующие в предпринимательской деятельности.

В результате, учебные заведения по одним и тем же объектам основных средств начисляют в бухгалтерском учете износ, а в налоговом учете - амортизацию. В бухгалтерском учете указанные средства просто изнашиваются, а в налоговом учете их стоимость переносится на себестоимость выполненных услуг и включается в расходы организации. Очевидно, что складывается противоречивая ситуация, которая требует своего разрешения путем внесения изменений в нормативные акты по бухгалтерскому учету. Необходимо внести поправки в действующее ПБУ 6/01 в отношении начисления амортизации на основные средства, участвующие в предпринимательской деятельности частного вуза. То есть, на данные основные средства амортизация должна начисляться по таким же правилам, как и на основные средства любой коммерческой организации.

На основе выделенных особенностей учета в негосударственных высших учебных заведениях, автором разработан рабочий план счетов, способствующий повышению эффективности организации учета в образовательных учреждениях.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Андропова, Е.С. Проблемы учетно-аналитической классификации затрат в негосударственных высших учебных заведениях [Текст] / Е.С. Андропова // Актуальные вопросы экономики и права. - 2010. - № 3 (15). - С. 109-114. - 0,8 печ.л.
2. Андропова, Е.С. Особенности учета источников финансирования негосударственных высших образовательных учреждений [Текст] / Г.С. Клычова, Е.С. Андропова // Вестник Казанского ГАУ. - 2010. - № 3 (17). - С. 8-10. - 0,4 п.л. (вклад автора 0,2 печ. л.).

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. Андропова, Е.С. Безвидная, М.М. Амортизация и износ основных средств некоммерческих организаций [Текст] / Е.С. Андропова, М.М. Безвидная // Реформирование бухгалтерского учета в современных условиях: Сборник научных трудов Региональной студенческой научно-практической конференции по бухгалтерскому учету. - Чебоксары: Издательство Чувашского Университета, 2006. - 112 с. - С. 12-15. - 0,4 печ.л. (вклад автора 0,2 печ. л.)

4. Андропова, Е.С. Бухгалтерский учет вычислительной техники в образовательных учреждениях [Текст] / Е.С. Андропова // Новые ценности современной России: Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов. - Казань: Издательство "Таглитат" ИЭУП, 2006. - 234 с. - С. 75-76. - 0,15 печ.л.

5. Андропова, Е.С. Проблемы бухгалтерского учета вычислительной техники как объекта основных средств в негосударственном образовательном учреждении [Текст] / Е.С. Андропова // Сборник материалов Республиканского конкурса научных работ студентов и аспирантов на соискание премии им. Н.И. Лобачевского. В 3 томах. Том 1 / Сост. Хисматуллин И.М. - Казань, 2008. - 485 с. - С. 234-236. - 0,2 печ.л.

6. Андропова, Е.С. Особенности бухгалтерского учета компьютерной техники как объектов основных средств образовательных учреждений [Текст] / Е.С. Андропова // Современные экономические и социальные вопросы агропромышленного комплекса: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Том 75. Часть 1, 2. - Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2008. - 200 с. - С. 13-14. - 0,15 печ.л.

7. Андропова, Е.С. Эффективность использования компьютерной техники в некоммерческих образовательных учреждениях [Текст] / Е.С. Андропова // Современные экономические и социальные вопросы агропромышленного комплекса: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Том 75. Часть 1, 2. - Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2008. - 200 с. - С. 15-16. - 0,15 печ.л.

8. Андропова, Е.С. Проблема определения инвентарного объекта в бухгалтерском учете вычислительной техники образовательных учреждений [Текст] / Е.С. Андропова // Предпринимательство в России: взаимодействие бизнеса и государства: Материалы всероссийской научно-практической конференции, 25 апреля. 2008 г. - Казань: Издательство "Познание" Института экономики, управления и права, 2009. - 384 с. - С. 38-39. - 0,15 печ.л.

9. Андропова, Е.С. Проблемы законодательного регулирования бухгалтерского учета основных средств образовательных учреждений [Текст] / Е.С. Андропова // Современная Россия: проблемы и решения: Материалы всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов, 15 мая 2009 г. В 2 т. Т. 1. - Казань: Изд-во "Познание" Института экономики, управления и права, 2009. - 289 с. - С. 95-96. - 0,15 печ.л.

10. Андропова, Е.С. Организационно-правовые формы образовательных уч-

реждений [Текст] / Е.С. Андропова // Трибуна молодого ученого - 2009: Сборник научно-исследовательских работ. - Казань: Издательство "Познание" Института экономики, управления и права, 2009. - 302 с. - С. 147-149. - 0,2 печ.л.

11. Андропова, Е.С. Проблемы управления высшим учебным заведением в современных условиях экономики [Текст] / Е.С. Андропова // Научный потенциал молодежи - будущее России: II Всероссийские научные Звoryкинские чтения. Сборник тезисных докладов II Всероссийской межвузовской научной конференции. - Муром: Издательство полиграфический центр МИ ВлГУ, 2010. - 1119 с. - С. 616-618. - 0,2 печ.л.

12. Андропова, Е.С. Некоторые аспекты бухгалтерского учета и налогообложения негосударственных высших учебных заведений [Текст] / Е.С. Андропова // Гражданское общество, правовое государство и инновационная экономика как факторы модернизации: Материалы докладов Всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов, 30 апреля 2010 г. В 2-х т. Т. 1. - Казань: Издательство "Познание" Института экономики, управления и права, 2010. - 298 с. - С. 131-132. - 0,15 печ.л.

13. Андропова, Е.С. Эффективное управление негосударственными образовательными учреждениями высшего профессионального образования [Текст] / Е.С. Андропова // Проблемы современной экономики: Сборник тезисов XVI межрегиональной научно-практической конференции студентов и аспирантов экономических специальностей / Сибирский федеральный университет. - Красноярск, 2010 г. - 450 с. - С. 191-192. - 0,1 печ.л.

Автореферат

Подписано в печать 02.11.2010 г. Заказ № К1/1026. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К. Маркса, 110, тел. 45-55-64